

## In rekening brengen van kosten bij betekening dwangbevel van een terstond en tot het volle bedrag invorderbare aanslag

HR 17-07-2020, ECLI:NL:HR:2020:1200, m.nt. A.E.H. van der Voort Maarschalk

**Instantie**

Hoge Raad

**Datum**

17 juli 2020

**Magistraten**

Mrs. De Groot, Fierstra, Wortel, Beukers-van Dooren, Cools<sup>[1]</sup>

**Zaaknummer**

20/00082

**Noot**

A.E.H. van der Voort Maarschalk

**Folio weergave**

[Download gedrukte versie \(PDF\)](#)

**JCDI**

JCDI:ADS233103:1

**Vakgebied(en)**

Invordering / Algemeen

Invordering / Dwanginvordering

**Brondocumenten**

ECLI:NL:HR:2020:1200, Uitspraak, Hoge Raad, 17-07-2020

Beroepschrift, Hoge Raad, 17-07-2020

**Wetgeving**

Art. 10 lid 1 onderdeel b en d en art. 15 Invorderingswet 1990; art. 1 Kostenwet invordering rijksbelastingen; art. 4:122 lid 1 onderdeel d Awb

### Essentie

**In rekening brengen van kosten bij betekening dwangbevel van een terstond en tot het volle bedrag invorderbare aanslag**

### Samenvatting

*De Ontvanger heeft een dwangbevel ter versnelde invordering van (navorderings)aanslagen uitgevaardigd en aan belanghebbende kosten in rekening gebracht. Het dwangbevel is aan belanghebbende betekend drie minuten nadat aan hem aanslagen IB/PVV waren betekend. Op de aanslagbiljetten staat dat de aanslag dadelijk en ineens invorderbaar is en dat het volledige bedrag van de aanslag direct moet worden betaald. Op het dwangbevel staat dat de kosten niet zijn verschuldigd als binnen twee werkdagen na de betekening het volledige bedrag van de aanslagen wordt betaald. Betaling binnen die termijn heeft niet plaatsgevonden. Het Hof heeft geoordeeld dat de kosten ten onrechte in rekening zijn gebracht omdat aan belanghebbende onvoldoende gelegenheid is geboden om zijn belastingschuld te voldoen.*

*HR: Het invorderbaar worden van een aanslag kan in de tijd (vrijwel) samenvallen met de betekening van een uitgevaardigd dwangbevel. Niet is voorgeschreven op welk moment kosten in rekening worden gebracht in een geval waarin een dwangbevel wordt uitgevaardigd voordat de schuldlige met de voldoening aan zijn betalingsverplichting in gebreke is gebleven.*

*Aan de eis van het in rekening brengen van kosten wordt voldaan indien een terstond en tot het volle bedrag invorderbare aanslag is betekend, het betekende dwangbevel de kosten vermeldt en aan de schuldenaar een redelijke betalingstermijn is aangezegd. Een betalingstermijn van twee dagen is in dit geval in beginsel een redelijke termijn om aan de kosten te ontkomen. Ongeacht of deze termijn in een dwangbevel wordt aangeduid als een voorwaarde of een tijdsbepaling, kan in geen geval worden aangenomen dat de belastingschuldige in gebreke is gebleven voordat de gestelde termijn is verstreken.*

# Uitspraak

## ARREST

in de zaak van  
de STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN  
tegen

[X] te [Z] , Indonesië (hierna: belanghebbende)

op het beroep in cassatie tegen de uitspraak van het Gerechtshof Den Haag van 15 november 2019, nr. BK-19/00315, op het hoger beroep van de Ontvanger tegen een uitspraak van de Rechtbank Den Haag (nr. SGR 18/4674) betreffende aan belanghebbende in rekening gebrachte kosten van vervolging. De uitspraak van het Hof is aan dit arrest gehecht.

### 1. Geding in cassatie

De Staatssecretaris heeft tegen de uitspraak van het Hof beroep in cassatie ingesteld. Het beroepschrift in cassatie is aan dit arrest gehecht en maakt daarvan deel uit. Belanghebbende heeft een verweerschrift ingediend.

### 2. Beoordeling van het middel

#### 2.1

In cassatie kan van het volgende worden uitgegaan.

##### 2.1.1

De Ontvanger heeft bij beschikking van 27 februari 2018 met toepassing van artikel 10, lid 1, letters b en d, en artikel 15 Invorderingswet 1990 tegen belanghebbende een dwangbevel ter versnelde invordering van zes (navorderings)aanslagen uitgevaardigd en aan hem € 12.197 aan kosten in rekening gebracht.

##### 2.1.2

Het dwangbevel is op 27 februari 2018 aan belanghebbende betekend, drie minuten nadat aan belanghebbende aanslagen in de inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen inclusief vergrijpboetes, revisierente en belastingrente zijn betekend. Op de aanslagbiljetten staat: "De aanslag is dadelijk en ineens invorderbaar ingevolge artikel 10, lid 1, letter B en D, juncto 15 van de Invorderingswet 1990. U moet het volledige bedrag van de aanslag dus direct betalen."

##### 2.1.3

Op de in 2.1.1 genoemde beschikking staat dat de kosten niet zijn verschuldigd als binnen twee werkdagen na de betekening het volledige bedrag van de aanslagen wordt betaald. Betaling binnen die termijn heeft niet plaatsgevonden.

#### 2.2.1

Voor het Hof was in geschil of de kosten terecht in rekening zijn gebracht.

#### 2.2.2

Het Hof heeft zich aangesloten bij het oordeel van de Rechtbank dat aan belanghebbende onvoldoende gelegenheid is geboden om zijn belastingschuld te voldoen en de kosten daarom ten onrechte in rekening zijn gebracht. De Rechtbank heeft bij dat oordeel onder meer verwezen naar het arrest van de Hoge Raad van 29 mei 1996, ECLI:NL:HR:1996:AA1817. Het Hof heeft daaraan toegevoegd dat in alle redelijkheid niet kan worden volgehouden dat belanghebbende op het toetsingsmoment van artikel 1 van de Kostenwet invordering rijksbelastingen (hierna: Kostenwet), te weten het moment dat het dwangbevel is betekend, in gebreke is gebleven de bedragen van de hem drie minuten tevoren betekende aanslagen te voldoen.

#### 2.3

In het tegen deze oordelen van het Hof gerichte middel wordt betoogd dat ten tijde van het uitreiken van het dwangbevel slechts is meegedeeld welk bedrag verschuldigd zal zijn als niet binnen twee dagen zal worden betaald en dat in zoverre de kosten pas echt in rekening worden gebracht dan wel pas echt verschuldigd zijn indien de belastingschuldige niet binnen twee dagen betaalt en daarmee in gebreke is ten aanzien van de betaling van de uitgereikte dadelijk en ineens invorderbare aanslagen.

#### 2.4.1

Artikel 1 Kostenwet bepaalt, voor zover hier van belang, dat in afwijking van afdeling 4.4.4 Awb kosten in rekening worden gebracht ter zake van werkzaamheden voor de invordering van bedragen door de ontvanger en een belastingdeurwaarder

op grond van onder meer de Invorderingswet 1990 aan degene die in gebreke is gebleven het verschuldigde tijdig te betalen.

#### 2.4.2

Bij toepassing van artikel 10, lid 1, letters b en d, Invorderingswet 1990 worden aanslagen terstond en tot het volle bedrag invorderbaar. Met toepassing van artikel 15, lid 1, aanhef en letter a, Invorderingswet 1990 kan in de gevallen, bedoeld in artikel 10 Invorderingswet 1990, een dwangbevel worden uitgevaardigd zonder het verstrijken van de termijn van een aanmaning af te wachten. Bij de totstandkoming van paragraaf 4.4.4.2 Awb zijn deze regels aangeduid als een geval als bedoeld in artikel 4:117, lid 2, Awb, dat bepaalt dat in afwijking van artikel 4:117, lid 1, Awb een dwangbevel zo nodig zonder aanmaning en voor het verstrijken van bij wettelijk voorschrift gestelde of eerder gegunde betalings- of aanmaningstermijnen kan worden uitgevaardigd of tenuitvoergelegd.<sup>[1]</sup>

#### 2.4.3

Artikel 4:122, lid 1, letter d, Awb bepaalt dat een dwangbevel de kosten van het dwangbevel vermeldt. De Invorderingswet 1990 bevat hiervoor geen andere regel. De zinsnede in artikel 1 Kostenwet dat wordt afgeweken van afdeling 4.4.4 Awb, laat dan onverlet dat op grond van artikel 4:122, lid 1, letter d, Awb de kosten moeten worden vermeld op een ingevolge de Invorderingswet 1990 uitgevaardigd dwangbevel.

#### 2.4.4

Bij toepassing van artikel 10, lid 1, letters b en d, en artikel 15 Invorderingswet 1990 kan het invorderbaar worden van een aanslag in de tijd (vrijwel) samenvallen met de betekening van een uitgevaardigd dwangbevel. In die bepalingen en in artikel 4:117, lid 2, Awb is niet voorgeschreven op welk moment kosten in rekening worden gebracht in een geval waarin een dwangbevel wordt uitgevaardigd voordat de schuldlige met de voldoening aan zijn betalingsverplichting in gebreke is gebleven. In een dergelijk geval moet artikel 1 Kostenwet worden uitgelegd in overeenstemming met de bedoeling daadwerkelijk kosten in rekening te brengen aan degene die in gebreke is gebleven het verschuldigde tijdig te betalen,<sup>[2]</sup> in aanmerking genomen dat de bewoordingen van artikel 4:117, lid 2, Awb, de artikelen 10, lid 1, letters b en d, en 15 Invorderingswet 1990 of de totstandkomingsgeschiedenis van deze bepalingen geen aanknopingspunten bevatten om aan te nemen dat de wetgever iets anders heeft beoogd.

#### 2.4.5

Met inachtneming van al het voorgaande wordt naar het oordeel van de Hoge Raad aan de eis van het in rekening brengen van kosten als bedoeld in artikel 1 Kostenwet voldaan indien een terstond en tot het volle bedrag invorderbare aanslag aan de schuldenaar is betekend, het aan de schuldenaar betekende dwangbevel de kosten vermeldt, en aan de schuldenaar een redelijke betalingstermijn is aangezegd waarvan de inachtneming tot gevolg heeft dat de in rekening gebrachte kosten niet zijn verschuldigd. Bij (vrijwel) gelijktijdige toepassing van artikel 10, lid 1, letters b en d, en artikel 15 Invorderingswet 1990 is een betalingstermijn van twee dagen in beginsel een redelijke termijn om aan de kosten te ontkomen, die overeenstemt met het uitgangspunt dat kosten van invordering niet in rekening kunnen worden gebracht zonder dat de belastingplichtige in de gelegenheid is geweest om van zijn belastingschuld kennis te nemen en deze te voldoen.<sup>[3]</sup> Ongeacht of deze termijn in een dwangbevel wordt aangeduid als een voorwaarde of een tijdsbepaling, kan in geen geval worden aangenomen dat de belastingplichtige in gebreke is gebleven als bedoeld in artikel 1 Kostenwet voordat de gestelde termijn is verstreken.

#### 2.5

Uit het voorgaande volgt dat het bestreden oordeel ten onrechte ervan uitgaat dat de kosten pas na het verstrijken van de gestelde betalingstermijn in rekening mochten worden gebracht. Het middel slaagt.

#### 2.6

De uitspraak van het Hof kan niet in stand blijven. De Hoge Raad kan de zaak afdoen. Anders dan belanghebbende voor het Hof heeft aangevoerd, kan de vraag of de Ontvanger terecht is overgegaan tot versnelde invordering niet door de belastingrechter worden beantwoord maar slechts door de burgerlijke rechter (artikel 17 Invorderingswet 1990), zodat op dit punt voor verwijzing geen plaats is. De gedingstukken laten geen andere conclusie toe dan dat aan de hiervoor in 2.4.5 vermelde eisen is voldaan en niet binnen twee dagen is betaald, zodat in deze procedure geen aanleiding bestaat voor het oordeel dat de kosten niet verschuldigd zijn. De daartoe strekkende uitspraak op bezwaar zal worden bevestigd.

### 3. Proceskosten

De Hoge Raad ziet geen aanleiding voor een veroordeling in de proceskosten.

### 4. Beslissing

De Hoge Raad:

- verklaart het beroep in cassatie gegrond,
- vernietigt de uitspraak van het Hof en de uitspraak van de Rechtbank, en
- bevestigt de uitspraak op bezwaar.

## Voorgaande uitspraak

HOF Den Haag, Meerv. belastingk., 15 november 2019 (Nr. 19/0315)

### Uitspraak

in het geding enz.;

op het hoger beroep van de Ontvanger tegen de uitspraak van de Rechtbank Den Haag van 16 april 2019, nr. SGR 18/4674.

#### 1.1. (...)

### Beoordeling

#### 5.1.

De Rechtbank heeft naar 's Hofs oordeel terecht en op goede gronden beslist dat het gelijk aan de zijde van belanghebbende is. Het Hof merkt, de overwegingen van de Rechtbank volgend, op – zo al, gegeven de door de Ontvanger gevolgde bijzondere beleidslijn, sprake is van een dwangbevel – dat, ondanks de door de Ontvanger ook in hoger beroep aangedragen feiten en geschetste omstandigheden, in alle redelijkheid niet kan worden volgehouden dat belanghebbende op het toetsingsmoment van artikel 1 van de Kostenwet invordering rijksbelastingen, te weten het moment dat het dwangbevel is betekend, in gebreke is gebleven de bedragen van de hem welgeteld drie minuten tevoren betekende aanslagen te voldoen.

#### 5.2.

Het hoger beroep is ongegrond.

### Proceskosten en griffierecht

#### 6.1.

Het Hof ziet reden de Ontvanger te veroordelen in de proceskosten van belanghebbende. De kosten stelt het Hof, onder handhaving van de door de Rechtbank uitgesproken proceskostenveroordeling, vast op € 1.024 wegens beroepsmatig verleende rechtsbijstand in hoger beroep: 2 punten à € 512 x 1 (gewicht). Voor een hogere vergoeding acht het Hof geen termen aanwezig.

#### 6.2.

Omdat de uitspraak van de Rechtbank in stand blijft, wordt van de Ontvanger wegens het door hem ingestelde hoger beroep een griffierecht geheven van € 519.

### Beslissing

Het Gerechtshof:

- bevestigt de uitspraak van de Rechtbank,
- veroordeelt de Ontvanger in de proceskosten van belanghebbende in hoger beroep, vastgesteld op € 1.024, en
- verstaat dat de griffier van de Ontvanger € 519 aan griffierecht heft.

## Voorgaande uitspraak

### Uit het beroepschrift in cassatie van de staatssecretaris:

Als middel van cassatie draag ik voor:

Schending van het recht, met name van artikel 1 van de Kostenwet invordering rijksbelastingen en/of artikel 8:77 van de Algemene wet bestuursrecht, doordat het Hof geoordeeld heeft dat kosten in rekening zijn gebracht vóór het moment

waarop belanghebbende in gebreke was met het doen van tijdige betalingen, zulks ten onrechte dan wel op gronden die de beslissing niet kunnen dragen omdat ten tijde van het uitreiken van het dwangbevel slechts is meegedeeld welk bedrag verschuldigd zal zijn als niet binnen twee dagen zal worden betaald, in zoverre worden de kosten pas echt in rekening gebracht c.q. zijn ze pas echt verschuldigd indien de belastingschuldige niet binnen twee dagen betaalt en daarmee in gebreke is ten aanzien van de betaling van de uitgereikte dadelijk en ineens invorderbare (navorderings)aanslagen.

### **Toelichting op het middel**

De reden van bovenvermelde werkwijze met betrekking tot het dwangbevel en de kosten van de betekening is gelegen in de inwerkingtreding van artikel 4:122 van de Algemene wet bestuursrecht (hierna: Awb). Artikel 4:122 Awb schrijft vanaf 1 juli 2009 voor dat het dwangbevel in ieder geval de kosten van het dwangbevel vermeldt.

Met ingang van 23 juli 2009 is het voormalige in de Leidraad Invordering 2008 opgenomen beleid – inhoudende dat ingeval van versnelde invordering de kosten van vervolging pas na verloop van twee werkdagen na uitreiking van het aanslagbiljet in rekening worden gebracht als gedurende die periode de belastingschuld niet wordt betaald – vervangen door een beleid om de kosten van vervolging van versnelde invordering wel direct in rekening te brengen, zij het onder de voorwaarde dat ze alleen verschuldigd zijn als de belastingschuld niet binnen twee werkdagen wordt betaald.

In de Leidraad Invordering 2008 is dit beleid vanaf 23 juli 2009 als volgt verwoord:

#### **‘Art. 75.8 Versnelde invordering en vervolgingskosten’**

Als invorderingsmaatregelen worden getroffen met inachtneming van de artikelen 10 en 15 van de wet, vermeldt de belastingdeurwaarder in de akte van betekening bij het dwangbevel dat de in verband met die maatregelen berekende vervolgingskosten niet verschuldigd zijn als de openstaande belastingschuld binnen twee werkdagen na uitreiking van het aanslagbiljet wordt betaald.’

#### **Art. 75.6 Onverschuldigdheid van vervolgingskosten**

Naast de gevallen waarin ten aanzien van de kostenberekening rekenfouten zijn gemaakt dan wel een onjuist tarief is gehanteerd, zijn kosten niet verschuldigd in de volgende gevallen:

(...)

Als invorderingsmaatregelen worden getroffen met inachtneming van de artikelen 10 en 15 van de wet, en de belastingschuldige binnen twee werkdagen na uitreiking van het aanslagbiljet de openstaande belastingschuld betaalt.’

In de toelichting bij de wijziging staat (*Stcrt.* 2009, 10929):

‘De onderdelen S en T vloeien voort uit het nieuwe artikel 4:122 van de Awb dat voorschrijft dat het dwangbevel in ieder geval de kosten van het dwangbevel dient te vermelden. Dit artikel noopt tot een inhoudelijke wijziging van het beleid met betrekking tot de verschuldigdheid van kosten van vervolging in het geval van versnelde invordering. Het oude beleid – inhoudende dat ingeval van versnelde Invordering de kosten van vervolging pas na verloop van twee werkdagen na uitreiking van het aanslagbiljet in rekening worden gebracht als gedurende die periode de belastingschuld niet wordt betaald – is om die reden gewijzigd in een beleid om de kosten van vervolging van versnelde invordering wél direct in rekening te brengen, zij het onder de ontbindende voorwaarde van betaling van de belastingschuld binnen twee werkdagen.’

In de MvT van de 4e tranche Awb is nog het volgende opgenomen ([Kamerstukken II 2003-2004, 29 702, nr. 3](#), pag. 66-67):

#### **‘Artikel 4.4.4.2.9**

In deze en de volgende bepaling zijn de aan het dwangbevel te stellen vormvereisten opgenomen die niet reeds volgen uit de – niet in afdeling 4.4.4 uitgesloten – algemene wettelijke voorschriften in Awb en Rv voor beschikkingen, executoriale titels en exploitatie. Bestudering van genoemde wettelijke voorschriften leert ten eerste, dat moet worden onderscheiden tussen de eisen die moeten worden gesteld aan de beschikking (het dwangbevel) en aan de bekendmaking (exploot) ervan. Ten tweede blijkt, dat in aanvulling op Awb en Rv in ieder geval nog geregeld moeten worden dat het dwangbevel inhoudt:

- het opschrift «dwangbevel»
- de te betalen bedragen
- de bevoegdheid van het bestuursorgaan tot tenuitvoerlegging op kosten van degene die tot betaling verplicht is (in de huidige praktijk wordt dit bovendien in het exploitatieverzoek vermeld).’

Bovenstaande betekent dat de kosten op het dwangbevel moeten worden vermeld omdat die anders niet kunnen worden ingevorderd. De wet voorziet niet in een aparte beschikking voor de dwangbevelkosten. Vandaar dat de aanpassing van de Leidraad Invordering 2008 noodzakelijk was.

Ingevolge artikel 9, lid 2, van de Invorderingswet 1990 (hierna: IW) is een naheffingsaanslag invorderbaar veertien dagen na de dagtekening van het aanslagbiljet. Indien de aanslag niet binnen de gestelde termijn wordt betaald, maant de ontvanger de belastingschuldige schriftelijk aan om alsnog binnen twee weken te betalen, bij gebreke waarvan de ontvanger een dwangbevel kan uitvaardigen (artikelen 11 en 12 van de IW). In afwijking van artikel 9 van de IW is in artikel 10, lid 1, onderdeel b, van de IW bepaald dat een aanslag terstond en tot het volle bedrag invorderbaar is indien de ontvanger aannemelijk maakt dat gegronde vrees bestaat dat de goederen van de belastingplichtige zullen worden verduisterd. In dat geval kan een dwangbevel zonder voorafgaande aanmaning worden uitgevaardigd (artikel 15, lid 1, onderdeel a, van de IW).

Artikel 1 van de Kostenwet invordering rijksbelastingen (hierna: de Kostenwet) bepaalt dat de ontvanger aan degene die in gebreke is gebleven het verschuldigde tijdig te betalen, kosten in rekening kan brengen. In artikel 3 van de Kostenwet is de hoogte van de kosten van een dwangbevel vastgelegd. Tussen partijen is niet in geschil dat de wettelijke regeling leidt tot het in rekening gebrachte bedrag aan kosten van € 12.197.

Het Hof heeft geoordeeld dat belanghebbende op 27 februari 2018 niet in gebreke was met betaling van de aanslag. Het Hof voert daartoe aan dat belanghebbende niet in de gelegenheid is geweest de aanslag te voldoen, zodat niet kan worden gezegd dat hij in gebreke is geweest als bedoeld in artikel 1 van de Kostenwet. De kosten zijn in rekening gebracht terwijl belanghebbende nog niet in gebreke was.

Dit oordeel is feitelijk onjuist. Overeenkomstig artikel 75.8 van de Leidraad heeft de deurwaarder belanghebbende twee dagen de tijd gegeven te betalen, alvorens de kosten definitief in rekening werden gebracht in de zin van door belanghebbende verschuldigd worden. Uit de jurisprudentie volgt dat kosten van vervolging alleen in rekening kunnen worden gebracht indien een belastingschuldige in de gelegenheid is geweest om van zijn belastingschuld kennis te nemen en in de gelegenheid is geweest deze te voldoen. Niet van belang is of de belastingschuldige al vóór de betekening van het dwangbevel in staat is geweest kennis te nemen van de aanslag en deze te voldoen (vgl. HR 5 december 2003, nr. 39241, ECLI:NL:HR:2003:AN9567).

Uit de gedingstukken blijkt dat de bestuurder van belanghebbende uiterlijk op 27 februari 2018 om 9.56 uur kennis heeft genomen van de betekende aanslagen. Op dat tijdstip had belanghebbende nog twee dagen de tijd om de aanslagen te betalen alvorens de kosten van het kort daarna overhandigde dwangbevel definitief verschuldigd zouden worden. Hiermee is belanghebbende naar mijn opvatting voldoende in de gelegenheid geweest de aanslagen te betalen. Dat de hoogte kosten reeds op het op 27 februari 2018 om 9.59 uur overhandigde dwangbevel staan vermeld, vormt geen belemmering omdat dit is gedaan om te voldoen aan de wettelijke eisen, zoals die voortvloeien uit artikel 4.122 van de Awb. Of betaling binnen twee dagen moet worden gezien als een opschortende of ontbindende voorwaarde acht ik niet relevant; doorslaggevend is dat belanghebbende enige tijd is gegund voordat de kosten definitief in rekening worden gebracht.

Indien belanghebbende de openstaande schuld binnen de tweedagentermijn had betaald, dan zouden deze vervolgingskosten derhalve niet verschuldigd zijn. Nu belanghebbende echter in gebreke bleef met de betaling van de aanslag, is belanghebbende de kosten van het dwangbevel verschuldigd. Ik acht dit in overeenstemming met artikel 1 van de Kostenwet (zie onderdeel 3.2 van het arrest van de Hoge Raad van 29 mei 1996, nr. 30 212, ECLI NL HR 1996 AA1817).

Het oordeel van het Hof dat belanghebbende onvoldoende in de gelegenheid is geweest om de aanslag te betalen om zodoende de kosten van het dwangbevel niet (definitief) te hoeven betalen, getuigt daarom van een onjuiste rechtsopvatting.

Bovenstaande wordt bevestigd door de uitspraken van Rechtbank Gelderland 12 april 2018, ECLI:NL:RBGEL:2018:1661 en Hof Arnhem-Leeuwarden 24 april 2019, ECLI:NL:GHARL:2019:3532. Tegen deze laatste uitspraak is door de belanghebbende cassatie ingesteld. Deze zaak is bij de Hoge Raad bekend onder rolnummer 19/02717.

Op grond van het vorenstaande ben ik van oordeel dat de uitspraak van het Hof niet in stand zal kunnen blijven.

## Noot

**Auteur:** A.E.H. van der Voort Maarschalk

### 1.

Belanghebbende kreeg drie minuten na betekening van direct invorderbare aanslagen een dwangbevel met de sommatie binnen twee dagen ruim € 172.000 te betalen. Deed hij dat niet tijdig, dan moest hij nog eens ruim € 12.000 aan betekeningkosten betalen. Rechtbank en Hof vonden dat te gortig, maar de Hoge Raad niet. De uitkomst waartoe Rechtbank en Hof komen spreekt mij meer aan.

## 2.

De aanslagen en het dwangbevel waren *in persoon* aan belanghebbende betekend. Dat was blijkbaar het essentiële verschil met de situatie in het geval van HR 29 mei 1996, nr. 30 212, *BNB* 1996/249 (concl. plv. P-G Van Soest en m.nt. J.P. Scheltens) waarop Rechtbank en Hof zich baseerden en waarnaar de Hoge Raad ook verwijst. In die zaak had de echtgenote van de belanghebbende de aanslagen in ontvangst genomen en was het dwangbevel aan haar betekend. Omdat de Ontvanger niet aannemelijk had gemaakt dat hij de belanghebbende zelf voldoende in de gelegenheid had gesteld om aan zijn verplichting te voldoen, oordeelde de Hoge Raad, in navolging van Hof Amsterdam, dat de Ontvanger ten onrechte de kosten van het dwangbevel in rekening had gebracht. In het bovenstaande arrest oordeelde de Hoge Raad dat een betalingstermijn van twee werkdagen in beginsel – maar blijkbaar ook voor de belanghebbende in dit geval – voldoende was om kennis te nemen van de belastingschuld en die te voldoen ter voorkoming van het belopen van de kosten van het dwangbevel. Zie r.o. 2.4.5.

## 3.

Ik vind de termijn van twee werkdagen in dit geval weinig realistisch. De twee dagen waren wellicht realistisch voor kennisneming en betaling van de *aanslagen*, maar dat is wat anders dan het kennisnemen van de *belastingenschuld* en betaling ervan. Onherroepelijke aanslagen geven de belastingschuld weer. In dit geval waren de aanslagen echter niet onherroepelijk en gaven zij niet de belastingschuld weer omdat ze veel te hoog waren: in de beroepsprocedure heeft de Rechtbank de aanslagen blijkbaar teruggebracht van € 172.679 naar ongeveer € 64.035. De rechtbankuitspraken heb ik niet kunnen vinden op [rechtspraak.nl](https://rechtspraak.nl) en de vermindering is ook niet terug te vinden in bovenstaand arrest of de voorafgaande hofuitspraak, maar de verlaging is wel af te leiden uit het feit dat de Ontvanger naar aanleiding van de (drie) rechtbankuitspraken de betekeningskosten heeft verlaagd van € 12.197 (het in 2018 geldende maximum van art. 3 lid 1 Kostenwet) naar € 5.729 (zie r.o. 2.10 van de hofuitspraak). Dat laatste bedrag komt op grond van de in 2018 geldende tarieven van art. 3 lid 1 Kostenwet overeen met aanslagen van in totaal € 64.035. Ik kan mij voorstellen dat belanghebbende niet binnen twee werkdagen de juiste omvang van zijn belastingschuld kon bepalen én voldoen.

## 4.

De Hoge Raad doet de zaak zelf af. Blijkbaar had belanghebbende geen andere bezwaren tegen de kostenbeschikking aangevoerd dan dat hij onvoldoende in de gelegenheid is geweest kennis te nemen van zijn belastingschuld en deze te voldoen. Anders zou de Hoge Raad de zaak hebben moeten verwijzen voor nader onderzoek van die andere bezwaren. Of hij zou hebben moeten oordelen dat ze ook bij gegrondbevinding niet tot een andere uitkomst zouden hebben kunnen leiden.

## 5.

Mijns inziens waren verschillende andere bezwaren denkbaar.

## 6.

Ten eerste viel mij op dat de Ontvanger op de dag van betekening van het dwangbevel *executoriaal* beslag heeft gelegd op de woning van belanghebbende. Hij is blijkbaar na de betekening van het dwangbevel nog dezelfde dag overgegaan tot tenuitvoerlegging ervan. De Ontvanger heeft belanghebbende dus geen twee werkdagen gegund om de aanslagen te voldoen.

## 7.

Ten tweede is het wettelijke uitgangspunt dat een belastingschuldige eerst tegen beperkte kosten (€ 7 of € 16, zie art. 2 Kostenwet) wordt aangemaand na het uitblijven van vrijwillige betaling (art. 4:112 lid 1 Awb, art. 11 Invorderingswet 1990). De daaropvolgende betekening van een dwangbevel met een betalingstermijn van twee dagen fungeert als een laatste aanmaning voordat executoriale maatregelen worden getroffen. Dit aspect van laatste aanmaning ontbreekt in dit geval geheel: de betekening van het dwangbevel is de allereerste aanmaning en eerdere mogelijkheden tot vrijwillige betaling zijn er niet geweest.

## 8.

Ten derde heeft belanghebbende – op 2 maart 2018, dus de derde werkdag na de betekening van de aanslagen en het dwangbevel – uitstel van betaling gevraagd, én gekregen (op 19 maart 2018). Als zekerheid heeft de Ontvanger het beslag op de woning aanvaard, ook voor de beroepsfase. Zie r.o. 2.5-2.9 van de hofuitspraak. Niettemin heeft belanghebbende de (te hoge) aanslagen volledig voldaan. Zie r.o. 2.11 van de hofuitspraak. Wat was in het licht hiervan eigenlijk de zin van betekening van het dwangbevel? Waarom kon de Ontvanger het dwangbevel vooralsnog niet achterwege laten en volstaan met *conservatoir* beslag op de woning totdat de aanslagen onherroepelijk en voor het juiste bedrag vast stonden?

## 9.

Ten vierde is het vanwege het beslag op het huis niet goed te verklaren dat de Ontvanger direct invorderbare aanslagen oplegde vanwege een dreigende verduistering en het ontbreken van verhaalsmogelijkheden in het geval de belastingschuldige geen vaste woon- of verblijfplaats heeft in Nederland (zie de verwijzing naar art. 10 lid 1 onderdeel b en d Invorderingswet 1990 in r.o. 2.1.1 van het arrest). De woning was immers een verhaalsmogelijkheid, die voor de Ontvanger ook voldoende was nu hij die als zekerheid heeft aanvaard (zie punt 8 hierboven). Vanwege die woning had belanghebbende blijkbaar wel een vaste woonplaats. Afgezien daarvan is mij niet duidelijk geworden waarop de door de Ontvanger aannemelijk te maken vrees voor verduistering van de woning gebaseerd was.

## 10.

Ten vijfde leidt de beslissing van de Hoge Raad ertoe dat belanghebbende in dit geval een onterecht hoge barrière moet nemen om zich ervan te verzekeren dat hij geen onnodige kosten verschuldigd zou worden. Hij moest daartoe namelijk binnen twee werkdagen het veel te hoge bedrag van € 172.679 op tafel leggen. Belanghebbende zou de uiteindelijke verschuldigdheid van betekeningkosten in theorie hebben kunnen voorkomen door binnen twee werkdagen het juiste bedrag van de belastingschuld te betalen, € 62.035 derhalve (zie onderdeel 2 hierboven). In dat geval zou namelijk uiteindelijk zijn vastgesteld dat belanghebbende zijn belastingschuld binnen twee dagen had voldaan en dat daarom geen betekeningkosten verschuldigd konden zijn geworden. Zoals gezegd (zie onderdeel 3 hierboven) is het niet realistisch te veronderstellen dat belanghebbende binnen twee werkdagen de juiste omvang van de belastingschuld kon bepalen én betalen.

## 11.

Ten zesde het tarief van de betekeningkosten. Eenvoudig gezegd en afgezien van grote bedragen, was het tarief in 1969 ongeveer 1% van het gevorderde boven de f 100 (later: € 45), in 1984 4% en in 2018 ongeveer 9%. Het maximale tarief in 2018 was € 12.197 (dat wordt bereikt bij een gevorderde som van € 136.800). Met deze tariefkeuze wijkt de wetgever af van het eenheidstarief (van € 77,95 in 2018) dat 'gewone' gerechtsdeurwaarders hanteren voor betekening van een executoriale titel. Zie het op art. 434a Rv gebaseerde Besluit tarieven ambtshandelingen gerechtsdeurwaarders. Dit afwijkende tarief heeft de wetgever in de loop van de jaren steeds als volgt gemotiveerd: a. het tarief moest kostendekkend zijn (in de zin dat de totale opbrengsten de totale kosten moesten dekken) en b. het moest een prikkel tot betaling vormen, zonder dat c. het tarief onevenredig is of een element van boete of rente bevat.<sup>[1]</sup>

## 12.

In 1982 waren de totale betekeningkosten f 97,5 miljoen, tegen een opbrengst van f 73 miljoen; een 'onderdekking' van f 24,5 miljoen derhalve. In 1989 en 1990 was de onderdekking f 7 miljoen en in 1992 dreigde een onderdekking f 27 miljoen. In 2004 werden de tarieven met 46% verhoogd nadat was geconstateerd dat de onderdekking in 1999 ruim 46% (omgerekend € 38 miljoen) bedroeg. Een verzoek van de CDA-fractie om aanpassing, omdat de in rekening gebrachte kosten niet in verhouding zouden staan tot de werkelijke kosten van het produceren en verzenden van een dwangbevel, wees de regering met name af met een beroep op de nagestreefde kostendekking.<sup>[2]</sup>

## 13.

De onderdekking heeft denk ik drie oorzaken. Ten eerste zijn er gevallen waarin de belastingschuldige binnen twee dagen betaalt en de betekeningkosten dus niet worden geïnd. Ten tweede zijn er de gevallen waarin de belastingschuldige zelfs geen verhaal biedt voor de betekeningkosten en die dus ook niet worden geïnd. Ten derde worden de betekeningkosten niet volledig in rekening gebracht bij dwangbevelen voor kleine bedragen. Ervan uitgaande dat de kosten van een betekening ongeveer de € 80 bedragen die een 'gewone' gerechtsdeurwaarder in rekening mag brengen, dan is het tarief niet kostendekkend voor vorderingen tot ongeveer € 500. Het bedrag van € 80 wordt op grond van de Kostenwet namelijk bereikt als de gevorderde som circa € 500 bedraagt.

## 14.

Het komt dus erop neer dat degenen die hun aanslagen van € 500 en meer na de tweedagtermijn betalen, ook de kosten dragen van (i) de gevallen waarin de door de wetgever veronderstelde betalingsprikkel effect heeft gehad (omdat binnen twee dagen betaald wordt), (ii) de gevallen waarin die prikkel geen effect heeft gehad (omdat überhaupt niet betaald wordt) en (iii) de niet-kostendekkende betekening voor bedragen onder de € 500. Dat de wetgever dit – nog steeds – 'redelijk' vindt, <sup>[3]</sup> vind ik niet goed te begrijpen. Waarom is het 'redelijk' dat betekeningkosten worden gedragen door – slechts een deel van – de personen aan wie betekend wordt? Wat is het relevante verschil met andere kosten van de heffing en invordering van belastingen? Ik zie het niet.



## 15.

Ik heb me ook nog afgevraagd of de door de wetgever veronderstelde betalingsprikkel wel bestaat. Ik kan me voorstellen dat de betalingsprikkel reeds grotendeels uitgaat van de dreigende tenuitvoerlegging. Voegt het verschuldigd worden van aanzienlijke kosten echt zoveel betalingsprikkel toe? Als er al enige toegevoegde waarde is, vind ik het niet vanzelfsprekend dat de – hoge – kosten moeten worden gedragen door degenen die hun aanslagen wel betalen, maar pas na twee dagen. Dat klemt temeer in gevallen, zoals in het bovenstaande arrest, waarin een belastingschuldige niet eens de kans heeft gehad vóór aanvang van de tweedagentermijn te betalen.

## 16.

Het tarief voor betekeningskosten kan ik maar moeilijk in overeenstemming brengen met het uitgangspunt dat het kostenbedrag in verhouding moet staan tot de te betalen belasting en geen elementen van een boete mag bevatten. Ook lijkt mij dat het kostenbedrag al snel niet meer in verhouding staat tot de werkelijke kosten van de betekening van een dwangbevel. Let wel, het gaat slechts om de kosten van *betekening*; de kosten van tenuitvoerlegging van het dwangbevel kan de Ontvanger separaat vorderen.

## 17.

In HR 23 oktober 2009, nr. 43 840, *BNB* 2009/317, r.o. 3.4.2, waarin het ging om betekeningen in 1997 en 1998, besliste de Hoge Raad dat het afschrikwekkende effect dat uitgaat van het tarief niet zodanig overheersend is dat de kostenberekening een strafkarakter krijgt in de zin van art. 6 EVRM. In HR 10 maart 2010, nr. 09/02723, r.o. 3.2.2, *BNB* 2010/143, m.nt. J.W. Zwemmer, waarin het ging om een betekening in 2005, besliste de Hoge Raad onder meer dat van de tariefstelling niet gezegd kon worden dat die elke redelijke grond ontbeert (in de woorden van het EHRM: *devoid of a reasonable foundation*) en dat het de wetgever ter stimulering van tijdige betaling vrijstond een bedrag aan betekeningskosten te heffen dat onder omstandigheden hoger is dan de werkelijke kosten van invordering. Deze arresten overtuigen wat mij betreft niet, omdat de Hoge Raad daarin niet kenbaar in aanmerking neemt (i) wat de werkelijke kosten van een afzonderlijke betekening zijn en dus ook niet in welke mate in een afzonderlijk geval de in rekening gebrachte kosten de werkelijke kosten overtreffen, (ii) in hoeverre de door de wetgever veronderstelde extra betalingsprikkel bestaat en (iii) dat een beperkt deel van degenen die een dwangbevel ontvangen opdraait voor de betekeningskosten van anderen die om zeer uiteenlopende redenen niet bij hen kunnen worden geïnd.

## 18.

Hoe dan ook is duidelijk dat betekening van een dwangbevel kan leiden tot relatief en absoluut zeer aanzienlijke kosten. Ontvangers behoren daarom zorgvuldig gebruik te maken van het middel van betekening van een dwangbevel, zeker als het gevorderde bedrag niet onherroepelijk vaststaat of als belanghebbende pas kort voor de betekening bekend werd met het gevorderde bedrag. Van een dergelijke zorgvuldigheid is wat mij betreft in dit geval geen sprake geweest. Nu de – voor de Ontvanger vooraf inzichtelijke – (over)waarde van de woning van belanghebbende voldoende zekerheid bood voor de opgelegde (en later overigens te hoog gebleken) aanslagen, had de Ontvanger namelijk kunnen volstaan met het leggen van conservatoir beslag, in afwachting van de onherroepelijke vaststelling van de aanslagen.

### [1.]

Gelijktijdig met dit arrest is arrest gewezen in de zaak 19/02717 (ECLI:NL:HR:2020:1277), dat een iets andere casus en procesgang heeft dan de zaak 20/00082 (het beroep wordt ongegrond verklaard), maar waarin voor de juridische inhoud wordt volstaan met verwijzing naar de rechtsoverwegingen van dit arrest. Wij nemen dat arrest niet op in *BNB. Red.*

Voetnoten "Uitspraak"

### [1.]

[Kamerstukken II 2003/04, 29 702, nr. 3](#), blz. 64.

### [2.]

[Kamerstukken II 1966/67, 8910, nr. 3](#), blz. 3.

### [3.]

HR 29 mei 1996, ECLI:NL:HR:1996:AA1817.

Voetnoten "Noot"

### [1.]

Zie [Kamerstukken II 1967/68, 8910, nr. 5](#) (MvA), p. 2, onder b, [Kamerstukken II 1981/82, 17 155, nr. 3](#) (MvT), p. 3 en 4 onderaan, [Kamerstukken II 1983/84, 18 143, nr. 3](#) (MvT), p. 3 en 4, [Kamerstukken II 1991/92, 22 237, nr. 3](#), p. 1, [Kamerstukken II 2002/03, 28 917](#), par. 2, [Kamerstukken II 2007/08, 31 124, nr. 7](#), p. 5.

[2.]

Zie [Kamerstukken II 2007/08, 31 124, nr. 6](#) (verslag), p. 6 en nr. 7 (NvV), p. 5, onderaan.

[3.]

[Kamerstukken II 1981/82, 17 155, nr. 3](#), p. 1.